



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11613.000061/2006-89  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.498 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de março de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** BRASKEM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 06/03/2006

**INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE DO SUJEITO PASSIVO. APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.**

O registro da Declaração de Importação (DI) é providência que dá início ao procedimento fiscal pois integrante do despacho aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 7º, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 e art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66. Efetuado o pagamento dos tributos após o registro da declaração de importação, resta afastada a espontaneidade do sujeito passivo, sendo cabível o acréscimo da multa de ofício à exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. 143 a 197) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época da interposição, buscando a reforma do **Acórdão nº 310201.252** (fls. 580 a 595) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 10/11/2011, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2003, 01/02/2004 a 30/06/2004*

*FALTA DE DECLARAÇÃO E DE RECOLHIMENTO.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 06/03/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Não é nulo o ato praticado pela Fiscalização quando claramente identificada nos autos a conduta irregular praticada pelo administrado e a infração correspondente.*

*DESPACHO ADUANEIRO. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*O começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada caracteriza início de procedimento fiscal, excluindo a espontaneidade do sujeito passivo, circunstância na qual a exigência é acrescida de multa de ofício.*

*Recurso Voluntário Negado*

A Recorrente alega divergência com relação à aplicação da multa de ofício em relação a crédito tributário recolhido em atraso, com acréscimo de multa moratória, antes da lavratura de auto de infração, após o registro da Declaração de Importação. A recorrente alega a espontaneidade, por ter recolhido o valor antes de qualquer procedimento fiscal. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs CSRF/03-03.940 e CSRF/03-04.315.

No exame de admissibilidade do recurso especial, foi dado seguimento, nos termos do despacho S/Nº, de 22/03/2016 (fls. 199 a 201), proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 203 a 209) postulando a negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

### *Admissibilidade*

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### *Mérito*

A discussão principal posta nos autos refere-se à aplicação da multa de ofício em relação a crédito tributário recolhido em atraso, com acréscimo de multa moratória, antes da lavratura de auto de infração, após o registro da Declaração de Importação.

Defende a Contribuinte ser aplicável o instituto da denúncia espontânea, consoante art. 138 do CTN, por ter recolhido o tributo anteriormente a qualquer procedimento de Fiscalização. Para o deslinde da controvérsia, transcreve-se a redação do dispositivo em comento:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.***

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Na decisão recorrida, o Colegiado considerou não ter havido a denúncia espontânea pois o recolhimento do tributo, acrescido dos consectários legais, teria ocorrido após o registro da Declaração de Importação, procedimento administrativo que caracterizaria o início do procedimento fiscal. O acórdão embasou-se nos seguintes fundamentos:

[...]

*Primeiro, não há que se falar em espontaneidade. Tal como expresso no Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, o registro da declaração de importação exclui a espontaneidade do sujeito passivo.*

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

*No mesmo sentido o Decreto-Lei nº. 37/66, dispositivo introduzido pelo Decreto-Lei nº. 2.472/88.*

*Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.*

*§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:*

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;*

*b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.*

*§ 2º - A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária.*

*Ausente o instituto da espontaneidade, salvo hipóteses especiais, não se cogita da aplicação da multa de mora, mas sempre da multa de ofício. Assim, não socorre à recorrente o argumento de que a exigência de multa de ofício isolada depende de que tributo ou a contribuição tenham sido pagos após o vencimento do prazo, mas sem o acréscimo de multa de mora, pois esta vincula-se à condição de que o contribuinte seja espontâneo, sem a qual, como já se disse, não se cogita da multa de mora.*

*Também pouco importa que o PIS/COFINS importação somente tenham sido exigidos após a declaração da empresa de que as referidas contribuições*

*eram devidas e que não haviam sido recolhidas. Tal iniciativa não tem o condão de reestabelecer a condição de espontaneidade.*

*No mesmo sentido, a revogação do inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96, deixando de considerar infração o recolhimento de tributo fora do prazo sem acréscimo de multa moratória não tem qualquer influência no caso concreto, pois tal previsão também refere-se às situações nas quais o administrado seja espontâneo, sem o que, repita-se, não se cogita falar em pagamento fora do prazo com acréscimo de multa moratória, mas sempre com acréscimo da multa de ofício.*

*Inaplicável, também, a previsão de que o tributo regularmente declarado, mas não recolhido, possa ser pago após iniciado o procedimento de fiscalização, no prazo de 20 dias, com os acréscimos aplicáveis ao procedimento espontâneo, pelo simples fato de que as contribuições exigidas não foram declaradas. Lembre-se que na Declaração de Importação objeto de autuação, foi informada alíquota zero, ou seja, nenhum valor foi declarado para pagamento.*

*Quanto a isso, oportuno acrescentar que em nenhuma hipótese admite-se confundir a fixação da alíquota em percentual zero com o instituto da isenção, razão pela qual não há como aplicar o disposto no ADN Cosit nº 10/97.*

*Finalmente, a ausência de dolo nos atos praticados pela empresa também não traz nenhuma consequência à solução do litígio. A responsabilidade por infração tributária, como se sabe, é objetiva. Se constatada a intenção nos atos praticados pelo contribuinte, agrava-se a pena a um percentual bem mais elevado, o que, no caso concreto, não ocorreu.*

[...]

A Contribuinte alega que a importação de nafta estava isenta de tributação do PIS/COFINS na importação, em razão do disposto no art. 8º, §12, VIII, da Lei 10.865/2004, isenção essa que vigorou até 28/02/2006. A Lei nº 11.196/2005, que entrou em vigor em 01/03/2006, a importação do produto passou a ser tributada.

Em 06/03/2006, a empresa registrou a DI nº06/0250729-9, informando a importação de nafta para consumo interno, informando nos "dados complementares" a alíquota reduzida a zero em razão do art. 8º, §12, VIII, da Lei nº 10.865/2004. Entretanto, em 08/03/2006, a Recorrente informou à Inspeção do Porto de Aratu o equívoco cometido, postulando o recolhimento das contribuições do PIS e da CFINS quando do registro da retificação, pedido esse que foi indeferido, com ciência da empresa em 22/03/2006, data em que providenciou o imediato pagamento dos tributos exigidos.

Entende a Contribuinte ter efetuado o pagamento de forma espontânea, do montante devido a título dos tributos, acrescido de multa de mora exigida pelo Auditor Fiscal através do SISCOMEX.

No entanto, quando da realização do pagamento dos tributos, já havia sido realizado o registro da Declaração de Importação (DI), providência que dá início ao

procedimento fiscal pois integrante do despacho aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 7º, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 e art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66.

No mesmo sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1118815/RS, assim ementada, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REGULAMENTO ADUANEIRO. REGISTRO ANTECIPADO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BENEFÍCIO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.*

*1. O registro antecipado da declaração de importação é mero benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir. A previsão em lei é imprescindível à exigência de recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.*

*2. O fato imponível das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, in verbis: "Art. 3o O fato gerador será: I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)" "Art. 4o Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador: I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;(...)" 3. Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a referida lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a data do registro da declaração de importação, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa.*

*(Precedente: REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008) 4. O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, por isso que, considerando-se ocorrido o fato gerador das contribuições na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento rege o lançamento.*

*5. O despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sendo certo que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.*

*6. In casu, os registros foram efetuados na modalidade de Registro Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições.*

7. O registro antecipado da declaração de importação não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir.

8. No caso *sub judice*, o registro antecipado das Declarações de Importação foi realizado em 28, 29 e 30/04/2004, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, por isso que devidos os tributos e a multa por atraso no recolhimento.

9. O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*: "Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º): I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

ou II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração." 10. **In casu, consoante consignado pelo Tribunal a quo, "o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea."** (fls. e-STJ 288) 11. Recurso especial desprovido.

(REsp 1118815/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/08/2010, DJe 09/09/2010)

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello